ANNALES UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA · LUBLIN
POLSKA · ПОЛЬША · POLAND
Vol. XXII, 18 Sectio G 1975

Instytut Prawa Publicznego i Administracji UMCS
Zakład Prawa Finansowego

Wanda WÓJTOWICZ

Pojęcie przestępstwa skarbowego w ustawodawstwie karnym skarbowym PRL

Понятие фискального преступления в уголовном фискальном законодательстве ПНР

Notion du délit fiscal dans la législation fiscale pénale en Pologne

UWAGI WSTĘPNE

1. Prawo karne skarbowe, zajmując pozycję na pograniczu dwóch działów prawa — finansowego i karnego — wytworzyło odrębne pojęcie przestępstwa skarbowego. Odrębność ta wynika i ze specjalnego przedmiotu ochrony w prawie karnym skarbowym, jakim jest interes finansowy państwa, i z „pomocniczego" niejako charakteru tego prawa. Prawo karne skarbowe bowiem nie ma bytu samodzielnego, a stanowi ochronę szeregu przepisów prawnych, zmierzających do zapewnienia państwu odpowiednich źródeł dochodu i właściwej gospodarki finansowej. Jest więc prawem „subsydiarnym" w stosunku do prawa finansowego i wszelkie zmiany norm prawa finansowego — zwężanie lub rozszerzanie ich zakresu — pociągały za sobą zmianę zakresu pojęcia przestępstwa skarbowego. Istotą przestępstw skarbowych, przynajmniej od strony formalnej, było zawsze naruszenie aktualnie obowiązujących przepisów prawa finansowego (skarbowego) [1]. Normy prawa karnego skarbowego w Polsce nie obejmowały nigdy ochroną całokształtu gospodarki finansowej (skarbowej) państwa. Poza ustawodawstwem karnym skarbowym znajdowała się wprawdzie coraz mniejsza, ale zawsze dość znaczna sfera zagadnień mających podstawowe znaczenie dla tej gospodarki.[2]

---

[1] W tradycji polskiego piśmiennictwa prawniczego określenie finansów publicznych znalazło swój odpowiednik w pojęciu „skarbowości" — stąd też zespół norm regulujących działalność państwa w tej dziedzinie nosił nazwę prawa skarbowego.

[2] Przedmiotem ochrony ustaw karnych skarbowych z r. 1926 (ustawa z 2 VIII 1926 r. — Dz. U. nr 105, poz. 609), z r. 1932 (ustawa z 18 III 1932 r. — Dz. U. nr 34, poz. 355) i z r. 1936 (dekret z 3 XI 1936 r. — Dz. U. nr 84, poz. 581) były naruszenia przepisów w zakresie opłat celnych i obrotu towarowego z zagranicą, monopoli, niektórych podatków pośrednich. Poza tymi ustawami znalazły się naruszenia prawa w zakresie podatków bezpośrednich, opłat stemplowych oraz gospodarki dewizowej, których zwalczanie normowały przepisy materialne. W r. 1934 ordynacją podatkową (Dz. U. nr 39, poz. 346) skodyfikowano przepisy o odpowiedzialności karnej w zakresie podatków bezpośrednich. Prawo karne skarbowe z r. 1947 (dekret z 11 IV 1947 r. — Dz. U. nr 32, poz. 140) objęło swym zasięgiem naruszenia przepisów w dziale podatków zarówno pośrednich, jak i bezpośrednich, i to tak państwowych, jak i samorządowych (tzw. daniny komunalne) oraz opłat skarbowych. Poza zasięgiem prawa karnego skarbowego z r. 1947 znalazły się jednak przepisy karne dewizowe unormowane ustawą karną de-

Ta zmienność zakresu ochrony w prawie karnym skarbowym była z pewnością przyczyną tego, że w literaturze przedmiotu nie wypracowano jednoznacznej definicji przestępstwa skarbowego. Od strony formalnej kwestię wyjaśniały kolejne ustawy (dekrety) karne skarbowe wskazując, jakie przestępstwa podlegają karaniu według zasad tych aktów prawnych. Dlatego też podejmowane próby zdefiniowania przestępstwa skarbowego miały charakter ujęcia tylko formalnego.[3] Materialna strona przestępstwa skarbowego nie była przedmiotem zainteresowania prawników zajmujących się prawem karnym skarbowym w okresie międzywojennym. Również i nauka prawa w okresie po drugiej wojnie światowej nie wypracowała dotychczas jednoznacznego i pełnego określenia przestępstwa skarbowego. Wskazywano wprawdzie, w ślad za prawem karnym powszechnym, że do bytu przestępstwa skarbowego nie jest wystarczające tylko formalne jego określenie jako „czynu zabronionego pod groźbą kary ", ale także podkreślenie jego elementów materialnych w postaci „społecznego niebezpieczeństwa czynu". Dostrzegano specyfikę społecznego niebezpieczeństwa czynu na gruncie ustawodawstwa karnego skarbowego i jego inny, węższy niż w prawie karnym powszechnym, charakter. Niebezpieczeństwo to niewątpliwie należy łączyć z pojęciem interesu finansowego państwa i jego zagrożeniem.[4]

2. Próby zdefiniowania przestępstwa skarbowego można — przynajmniej teoretycznie — podejmować z dwóch punktów widzenia:

Jedna możliwość to definiowanie przestępstwa skarbowego w oparciu o aktualnie obowiązującą ustawę karną skarbową, o jej przedmiotowy zakres, o rodzaje przestępstw nią objętych. Przy tej metodzie pojęcie przestępstwa skarbowego będzie oczywiście zmienne w zależności od zmian ustawodawstwa karnego skarbowego.

Drugą ewentualność stanowi wypracowanie teoretycznej definicji przestępstwa skarbowego w oparciu o przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego ujęty w kategorii abstrakcyjnej, niezależny od aktualnego stanu prawnego, raczej w postaci tego, „co powinno być", niż tego, „co jest". Takie ujęcie miałoby niewątpliwie poważną zaletę — określałoby przestępstwo skarbowe w sposób jednoznaczny, niezmienny i stały, usuwając wiele wątpliwości i niejasności. Równocześnie jednak stwarzałoby kategorię niejako „ponadczasową", nie liczącą się z aktualnym stanem prawnym i przedmiotowym zakresem ustawodawstwa karnego skarbowego, zmieniającego się wraz ze zmianą warunków społeczno-gospodarczych, a nawet politycznych. Doprowadziłoby to do sytuacji, w której mianem przestępstwa skarbowego określono by

wizową (ustawa z 28 III 1952 r. Dz. U. nr 21, poz. 134), włączone do ustawodawstwa karnego skarbowego dopiero ustawą z r. 1960 (ustawa z 13 IV 1960 r. Dz. U. nr 21, poz. 123).

[3] Por. L. Hartman: *System prawa karnego skarbowego*, Lwów 1930, ss. 13—19 — uwagi na temat pojęcia przestępstwa skarbowego; J. Podczaski, S. Śliwiński: *Ustawa karna skarbowa*, Warszawa 1927, ss. 11—12.

[4] W literaturze jedynie J. Bafia i inni: *Komentarz do ustawy karnej skarbowej*, Warszawa 1965, s. 11 podają określenie materialnej istoty przestępstwa skarbowego w uwadze 6 do art. 2 u.k.s. opracowanej przez L. Hochberga. Na potrzebę wprowadzenia materialnej definicji wskazywali A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski: *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, „Nowe Prawo" 1967, nr 12, s. 1590. Na trudności zdefiniowania materialnej istoty przestępstwa skarbowego zwracał uwagę B. Koch: *Ustawa karna skarbowa na tle kodyfikacji prawa karnego*, „Państwo i Prawo" 1969, nr 4—5, s. 786. W odniesieniu do ustawy karnej skarbowej z r. 1971 materialnej istoty przestępstwa skarbowego dotyczą uwagi J. Bafii zawarte w *Komentarzu do ustawy karnej skarbowej*, pod red. M. Siewierskiego, Warszawa 1973, ss. 15—16, uwaga 3 i 4 do art. 1 u.k.s. z r. 1971.

nież czyny nie objęte ustawą karną skarbową, a zagrożone sankcjami karnymi przewidzianymi w innych aktach prawnych.

Wydaje się, że pierwsza metoda jest praktyczniejsza, bardziej prawidłowa, gdyż uwzględnia aktualną sytuację w zakresie ustawodawstwa karnego skarbowego, a ponadto pozwala śledzić ewolucję pojęcia przestępstwa skarbowego w naszym prawie. Przyjęcie tej metody nie oznacza jednak rezygnacji z próby sformułowania ogólniejszego pojęcia przestępstwa naruszającego normy prawa finansowego niezależnie od tego, czy przestępstwo to jest objęte ustawą karną skarbową, czy też inną ustawą zawierającą sankcje karne. Takie przestępstwo nie będzie jednak przestępstwem skarbowym w rozumieniu ustawy karnej skarbowej, ale raczej przestępstwem finansowym o znacznie szerszym zakresie. W tym ujęciu przestępstwo skarbowe z ustawy karnej skarbowej byłoby jednym z najważniejszych przestępstw finansowych.[5]

POJĘCIE PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO W POPRZEDNICH USTAWACH KARNYCH SKARBOWYCH

1. Pierwszym aktem prawnym w zakresie ustawodawstwa karnego skarbowego po drugiej wojnie światowej był dekret z r. 1947[6]. Prawo karne skarbowe z r. 1947 było kontynuacją poprzednich aktów prawnych w tym zakresie z okresu międzywojennego.[7] Prawo to utrzymywało wprowadzony dekretem z r. 1936 podział przestępstw skarbowych na dwie grupy — występki i wykroczenia[8], przy czym kryterium podziału było zagrożenie karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny przy występkach skarbowych oraz karą pieniężną porządkową przy wykroczeniach. Prawo karne skarbowe z r. 1947 — podobnie jak ustawy przedwojenne — nie podawało jednak ogólnej definicji przestępstwa skarbowego w oparciu o uogólniony przedmiot ochrony, ale wskazywało na przepisy, których naruszenie stanowi przestępstwo skarbowe.[9]

W porównaniu z dotychczasowymi ustawami rozszerzył się znacznie zakres prawa karnego skarbowego. O ile poprzednie ustawy obejmowały naruszenia przepisów w zakresie ceł, obrotu towarowego z zagranicą, monopoli, niektórych opłat i podatków pośrednich, to dekret z r. 1947 dotyczył również przestępstw w zakresie opłaty skarbowej i wszystkich podatków, zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich, państwowych jak i samorządowych (tzw. danin komunalnych).[10] To rozszerzenie zakresu ochrony w prawie karnym skarbowym było następstwem wydanych nieco wcześniej dekretów o zobowiąza-

[5] Na potrzebę wprowadzenia pojęcia przestępstwa finansowego zamiast dotychczasowych przestępstw skarbowych i po rozszerzeniu ich zakresu wskazywali Bieniek-Kosikowska, Kosikowski: *op. cit.*, ss. 1593—1599.

[6] Dekret z 11 IV 1947 r. — Dz. U. nr 32, poz. 140 z późniejszymi zmianami, noszący nazwę prawo karne skarbowe, oznaczane dalej jako p.k.s.

[7] W okresie międzywojennym obowiązywały kolejno: ustawa z dnia 2 VIII 1926 r. — Dz. U. nr 105, poz. 609; ustawa z 18 III 1932 r. — Dz. U. nr 34, poz. 355 oraz dekret z 3 XI 1936 r. — Dz. U. nr 84, poz. 581.

[8] Art. 1 p.k.s. z r. 1947.

[9] Art. 2 i 39 p.k.s. z r. 1947.

[10] Po wprowadzeniu w r. 1950 jednolitej administracji państwowej i zniesieniu samorządu terytorialnego (ustawa z 20 III 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej — Dz. U. nr 14, poz. 130) daniny te przekształciły się w podatki terenowe.

niach podatkowych i o postępowaniu podatkowym[11] dotyczących zarówno zobowiązań na rzecz Skarbu Państwa, jak i na rzecz związku samorządu terytorialnego. Regulowały one wszystkie te zagadnienia, które przedtem były rozstrzygane na mocy przepisów poszczególnych ustaw podatkowych bądź ordynacji podatkowej. Tak więc przestępstwami skarbowymi na gruncie prawa karnego skarbowego z r. 1947 można określić czyny zabronione przez prawo karne skarbowe pod groźbą kary, będące występkami lub wykroczeniami, a polegające na naruszeniu przepisów dotyczących ceł, monopoli, podatków pośrednich i bezpośrednich[12] oraz opłat w zakresie wskazanym w tym prawie.

Takie czysto formalne określenie przestępstwa skarbowego w nowych warunkach ustrojowo-politycznych i gospodarczych było jednak niewystarczające. Brak było uwzględnienia elementów materialnych przestępstwa, decydujących o jego zaistnieniu w konkretnej sytuacji. Te same trudności występowały zresztą i na gruncie prawa karnego powszechnego i wywołały szeroką dyskusję wśród prawników, zarówno teoretyków, jak i praktyków, doprowadzając do nowelizacji kodeksu postępowania karnego. Dyskusja ta sprowadzała się do tego, że formalne traktowanie przestępstwa jest niewystarczające, że w konkretnym przypadku czyn, mimo że jest zabroniony przez ustawę, zagrożony karą i zawiniony, może nie być przestępstwem, jeżeli nie jest społecznie niebezpieczny, że element społecznego niebezpieczeństwa jest konieczny do bytu przestępstwa. Tak więc wprowadzony wówczas do kodeksu postępowania karnego art. 49 początkowo[13] upoważniał prokuratora do umorzenia postępowania, gdy niebezpieczeństwo społeczne czynu było znikome, a zgodnie z nowelą z r. 1955[14] nakładał na prokuratora i sąd obowiązek umorzenia postępowania w takiej sytuacji. Praktycznie oznaczało to pośrednie wprowadzenie materialnych elementów w postaci społecznego niebezpieczeństwa do pojęcia przestępstwa i konsekwentnie uznanie, że przestępstwo nie zachodzi, gdy w czynie tego społecznego niebezpieczeństwa brak.

W zakresie prawa karnego skarbowego sytuacja była jednak bardziej skomplikowana. Prawo karne skarbowe z r. 1947 — podobnie jak poprzednie ustawy karne skarbowe — znało instytucję umorzenia postępowania w przypadku, gdy „przestępstwo jest małej wagi"[15], a przepisy wykonawcze do prawa karnego skarbowego wskazywały, że taki przypadek zachodzi wówczas, gdy Skarb Państwa (lub związek samorządu terytorialnego) został narażony na nieznaczną szkodę, a przeprowadzenie postępowania wymagałoby niewspółmiernych kosztów i zbyt długiego czasu.[16]

Konstrukcja ta nie oznaczała jednak uwzględniania materialnej istoty przestępstwa skarbowego, a była raczej przejawem tendencji ograniczonego oportunizmu. „Przestępstwo małej wagi" na gruncie prawa karnego skarbowego

[11] Dekret o zobowiązaniach podatkowych z 16 V 1946 r. (Dz. U. nr 27, poz. 173), dekret o postępowaniu podatkowym z 16 V 1946 r. (Dz. U. nr 27, poz. 174).

[12] Przez podatki te należy rozumieć również tzw. daniny komunalne.

[13] W brzmieniu nadanym przez ustawę z 27 IV 1949 r. o zmianie przepisów postępowania karnego (Dz. U. nr 32, poz. 239) — początkowo jako art. 55¹, który upoważniał prokuratora do umorzenia śledztwa w takiej sytuacji.

[14] W brzmieniu ustalonym przez dekret z 21 XII 1955 r. o zmianie przepisów postępowania karnego (Dz. U. nr 46, poz. 309).

[15] Art. 213 p.k.s. z r. 1947.

[16] Przepisy wykonawcze do p.k.s. z r. 1947 Dz. U. 1948, nr 42, poz. 307, § 5.

z r. 1947 nie było równoznaczne ze „znikomością społecznego niebezpieczeństwa", o której mowa w art. 49 k.p.k. Do prawa karnego skarbowego z r. 1947 nie recypowano wyrażonej w art. 49 k.p.k. zasady, nie wprowadzono — nawet pośrednio — materialnej definicji przestępstwa i taka sytuacja przetrwała aż do ustawy karnej skarbowej z r. 1960[17], która zastąpiła prawo karne skarbowe z r. 1947.

2. Ustawa karna skarbowa z r. 1960 — podobnie jak prawo karne skarbowe z r. 1947 — pojęciem przestępstw skarbowych obejmowała występki i wykroczenia.[18] Zrezygnowała jednak z przyjętego w dotychczasowym polskim ustawodawstwie karnym skarbowym kazuistycznego wyliczania przepisów, których naruszenie było przestępstwem skarbowym, stanowiąc, że występkiem skarbowym jest czyn zagrożony w tejże ustawie karą zasadniczą pozbawienia wolności lub grzywny albo obiema tymi karami łącznie, a wykroczeniem — czyn zagrożony karą pieniężną porządkową.[19] Ustawa nie określała wprost materialnej definicji przestępstwa skarbowego, co nie oznaczało rezygnacji z niej. Podobnie jak w prawie karnym powszechnym materialne elementy przestępstwa uwzględniano pośrednio dzięki stosowaniu art. 49 k.p.k., którego zasady obowiązywały i w sprawach karnych skarbowych. W zakresie postępowania przed organami finansowymi odpowiednikiem wyrażonej w art. 49 k.p.k. zasady był art. 168 § 1 pkt 3 u.k.s. nakładający obowiązek umorzenia dochodzenia przez ten organ „jeżeli szkodliwość przestępstwa dla interesu finansowego Państwa jest znikoma."[20] W postępowaniu przed sądem, zgodnie z art. 216 u.k.s., miały zastosowanie odpowiednie przepisy kodeksu postępowania karnego, w tym i art. 49 k.p.k., przy czym wskazówką interpretacyjna, jak należy rozumieć w postępowaniu o przestępstwa skarbowe „społeczne niebezpieczeństwo czynu" był wspomniany już art. 168 § 1 pkt 3 u.k.s. W postępowaniu tym znikome niebezpieczeństwo zawiera taki czyn, którego „szkodliwość dla interesu finansowego państwa jest znikoma".

Tak więc w oparciu o ustawę karną skarbową z r. 1960 można określić przestępstwo skarbowe jako c z y n s p o ł e c z n i e n i e b e z p i e c z n y, z a b r o n i o n y p r z e z t ę u s t a w ę i z a g r o ż o n y w n i e j k a r ą z a s a d n i c z ą p o z b a w i e n i a w o l n o ś c i, g r z y w n y l u b o b i e m a t y m i k a r a m i ł ą c z n i e, a l b o k a r ą p i e n i ę ż n ą p o r z ą d k o w ą.

Dodać należy, iż podział przestępstw skarbowych na występki i wykroczenia przyjęty zarówno w prawie karnym skarbowym z r. 1936 i z r. 1947, jak i w ustawie karnej skarbowej z r. 1960 nie pokrywał się z podziałem przestępstw w prawie karnym powszechnym, opartym na kodeksie karnym z r. 1932. Jak wiadomo, w prawie karnym powszechnym przestępstwo mogło przy-

---

[17] Ustawa karna skarbowa z 13 IV 1960 r. Dz. U. nr 21, poz. 123, zmiana: Dz. U. 1963, nr 28, poz. 167.

[18] Art. 1 u.k.s. z r. 1960.

[19] W brzmieniu nadanym nowelą z r. 1963 (Dz. U. nr 28, poz. 167), pierwotnie za występek skarbowy groziła kara aresztu lub grzywny albo obie te kary łącznie.

[20] Art. 49 k.p.k. mówił o znikomym społecznym niebezpieczeństwie c z y n u, a odpowiadający mu art. 168 u.k.s. § 1 pkt 3 posługuje się pojęciem znikomej szkodliwości p r z e s t ę p s t w a. Rozbieżność ta nie ma istotniejszego znaczenia, zwłaszcza że na gruncie obowiązywania art. 49 k.p.k. zarówno orzecznictwo, jak i doktryna w większości uznały, że czyn o znikomym społecznym niebezpieczeństwie jest mimo tej „znikomości" przestępstwem. Por. S. K a l i n o w s k i, M. S i e w i e r s k i: *Kodeks postępowania karnego, Komentarz,* Warszawa 1966, ss. 106—107, uwaga 2 do art. 49 k.p.k. w opracowaniu M. Siewierskiego.

bierać formę bądź zbrodni, bądź występku, w zależności od grożącej sankcji karnej.[21] Czyny zagrożone najłagodniejszymi karami (aresztu do 3 miesięcy i grzywny do 4,5 tys. zł) były wykroczeniami [22] i nie wchodziły do pojęcia przestępstw w rozumieniu kodeksu karnego. Ustawa karna skarbowa z r. 1960 nie wprowadziła pojęcia zbrodni (nawet przy zagrożeniu karą zasadniczą powyżej 5 lat więzienia), a mianem przestępstw objęła zarówno występki, jak i wykroczenia skarbowe.

3. Ustawa karna skarbowa z r. 1960 objęła swym zasięgiem nowe grupy przestępstw w porównaniu z dotychczasowym ustawodawstwem karnym skarbowym. Dotyczyło to przede wszystkim przestępstw dewizowych, które po raz pierwszy znalazły się w ramach ustawodawstwa karnego skarbowego [23] oraz przestępstw związanych z rozliczeniami z budżetem państwa i dotyczących wpisów do rejestru przedsiębiorstw państwowych. Uwzględnienie w ustawie karnej skarbowej tych dwóch ostatnich grup przestępstw jest zrozumiałe w nowych warunkach społeczno-ekonomicznych przy istnieniu nowych form własności.

Objęcie ustawą karną skarbową przestępstw dewizowych, a tym samym nadanie im charakteru przestępstw skarbowych, wywołało dość ożywioną dyskusję w doktrynie. Można w tym zakresie wyróżnić dwa nurty poglądów. Jedni autorzy uważali za słuszne objęcie przez ustawę karną skarbową przestępstw dewizowych, gdyż godzą one w finansowy porządek państwa, zaś w zakresie wywozu wartości dewizowych za granicę zbliżają się swoim charakterem do przestępstw dotyczących obrotu towarowego z zagranicą, które już wcześniej były objęte prawem karnym skarbowym. Tym samym skarbowy charakter przestępstw dewizowych — zdaniem tych autorów — nie ulega wątpliwości.[24] Druga grupa autorów zajmowała stanowisko przeciwne, uważając, że włączenie tej grupy przestępstw do ustawy karnej skarbowej nie jest uzasadnione ani tradycją ustawodawstwa karnego skarbowego, ani charakterem przestepstw dewizowych, które nie mieszczą się w tradycyjnym pojęciu przestępczości skarbowej, godzącej w „przychody Skarbu Państwa z tytułów publiczno-prawnych" [25], ani rodzajem i ostrością środków represji za te przestępstwa, znacznie odbiegającą od sankcji za inne przestępstwa skarbowe.[26] Autorzy ci powoływali się na rozwiązanie ustawodawstw innych państw, zaliczających przestępstwa dewizowe do prawa karnego powszechnego.[27] Niektórzy wreszcie autorzy — aprobując w zasadzie objęcie przez ustawę karną skarbową przestępczości dewizowej — zwracali uwagę, że przestępstwa dewizowe wchodzą w zakres „szerszego" pojęcia przestępstw skarbowych [28], su-

21 Art. 12 k.k. z r. 1932.

22 Art. 1 prawa o wykroczeniach.

23 U.k.s. z r. 1960 uchylała jednocześnie ustawę karną dewizową z r. 1952.

24 Por. J. Bafia: *Nowa ustawa karna skarbowa*, „Nowe Prawo" 1960, 6, s. 748. L. Hochberg: *Przestępstwa dewizowe w nowej ustawie karnej skarbowej*, „Państwo i Prawo" 1960, nr 8—9, s. 303.

25 B. Koch: *Klasyfikacja przepisów karno-dewizowych*, „Państwo i Prawo" 1967, nr 4—5, s. 664.

26 Por. *ibid.*, s. 665—666; także B. Koch: *Wina nieumyślna i błąd przy przestępstwach dewizowych*, „Palestra" 1962, nr 3—4, s. 71, uwagi zawarte w przypisie 5.

27 W wielu krajach kapitalistycznych przestępstwa dewizowe są traktowane jako przestępstwa prawa powszechnego, zaliczone do działu przestępstw gospodarczych. Por. Koch: *Klasyfikacja...*, s. 662; również niektóre ustawodawstwa państw socjalistycznych np. Węgry, RSFRR zaliczają przestępstwa dewizowe do przestępstw prawa powszechnego.

gerując tym samym dwojakie rozumienie (węższe i szersze) przestępstwa skarbowego.

Wydaje się, że objęcie ustawodawstwem karnym skarbowym również przestępczości dewizowej, a tym samym wyłączenie jej z zakresu prawa karnego powszechnego jest słuszne z następujących powodów:

1) przestępstwa te naruszają ustaloną przepisami gospodarkę wartościami dewizowymi państwa, a tym samym godzą w jego finansowy interes;

2) przestępstwa dewizowe polegające na przewozie (przywozie i wywozie) przez granicę wartości dewizowych zbliżają się do przestępstw związanych z obrotem towarowym z zagranicą, a ten rodzaj przestępstw był tradycyjnie uważany za przestępstwa skarbowe;

3) za przestępstwa dewizowe grożą wprawdzie surowsze niż za inne przestępstwa skarbowe kary pozbawienia wolności, ale i tu sankcje mają przede wszystkim charakter dolegliwości majątkowych;

4) gospodarka dewizowa państwa socjalistycznego stanowi integralną część jego gospodarki finansowej, prawo karne skarbowe zaś, chroniąc tę gospodarkę, tym samym winno obejmować również zwalczanie przestępczości dewizowej.

Trafność zaliczenia przestępstw dewizowych do grupy przestępstw skarbowych nie powinna budzić wątpliwości przy uwzględnianiu tendencji do rozszerzenia się zakresu prawa karnego skarbowego. Skoro prawo karne skarbowe zmierza do obejmowania coraz to nowych grup przestępstw już nie ściśle skarbowych (w tradycyjnym znaczeniu tego słowa), ale raczej finansowych [29], to proces ten dotyczy i przestępstw dewizowych.

Ustawa z r. 1960 uwzględniała dział przestępstw dotyczących rozliczeń jednostek gospodarki uspołecznionej z budżetem. Stała się więc prawem stosowanym zarówno do naruszeń dyscypliny finansowej przez ludność i podmioty gospodarki nieuspołecznionej, jak i podmioty gospodarki uspołecznionej. Poprzednio obowiązujące prawo karne skarbowe z r. 1947 miało pod tym względem duże mankamenty [30], nie uwzględniając — mimo licznych nowelizacji [31] — nowych jakościowo przestępstw, wynikających z naruszeń przepisów o opodatkowaniu gospodarki uspołecznionej i rozliczeń przedsiębiorstw z budżetem.

Przeprowadzona w ustawie z r. 1960 systematyka przestępstw dotyczących naruszeń dyscypliny budżetowej przez jednostki powiązane z budżetem państwa lub do niego włączone budziła zastrzeżenia co do swej poprawności z punktu widzenia norm prawa finansowego; pozytywnym było jednak to, że ten rodzaj przestępstw został w ogóle objęty prawem karnym skarbowym.[32]

Ustawa karna skarbowa z r. 1960 nie objęła zresztą swym zasięgiem wszystkich naruszeń przepisów dotyczących rozliczeń jednostek gospodarki uspołecz-

---

[28] M. Siewierski: *Przestępstwa dewizowe*, „Biuletyn Generalnej Prokuratury" 1960, nr 11—12, s. 27.

[29] Por. Bieniek-Kosikowska, Kosikowski: *op. cit.*, s. 1590 i n.

[30] Por. S. Czerlunczakiewicz: *Nowa ustawa karna skarbowa*, „Finanse" 1960, nr 6, s. 34.

[31] Dekret z r. 1947 był wielokrotnie nowelizowany; zmiany publikowane w Dz. U. 1947, nr 73, poz. 468; 1948; nr 18, poz. 123, nr 32, poz. 238; 1950, nr 12, poz. 116, nr 49, poz. 451, 452; 1953, nr 34, poz. 143. Miały też miejsce liczne nowelizacje pośrednie, wynikające już choćby ze zniesienia samorządu terytorialnego i wielokrotnych zmian kodeksu postępowania karnego, na który powoływało się prawo karne skarbowe.

[32] Por. uwagi Bieniek-Kosikowskiej i Kosikowskiego: *op. cit.*, ss. 1587—1590.

nionej. Można tu przykładowo wskazać na przepisy o obrocie bezgotówkowym, których naruszenie jest zagrożone sankcjami karnymi przewidzianymi w ustawie o rozliczeniach pieniężnych jednostek gospodarki uspołecznionej.[33]

POJĘCIE PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA SKARBOWEGO W AKTUALNIE OBOWIĄZUJĄCEJ USTAWIE KARNEJ SKARBOWEJ Z R. 1971

1. Wprowadzenie w życie nowego ustawodawstwa karnego spowodowało konieczność zmiany dotychczas obowiązującej ustawy karnej skarbowej. Nowa, aktualnie obowiązująca ustawa karna skarbowa z r. 1971 [34] jest maksymalnie — o ile to możliwe w ramach prawa karnego skarbowego — dostosowana do nowej kodyfikacji karnej i odpowiada naczelnym zasadom tej kodyfikacji. Taką naczelną zasadą jest zasada humanizmu socjalistycznego. Oznacza ona ochronę interesów państwa, własności społecznej, ochronę praw i interesów obywateli. Inne zasady kodyfikacji wynikają z tej podstawowej idei. Wskazać można przykładowo zasadę depenalizacji, rozwarstwienia przestępstw i związaną z nią zasadę indywidualizacji środków oddziaływania (wychowawczych i represyjnych).[35]

Wyrazem depenalizacji i rozwarstwienia jest w ustawie karnej skarbowej przede wszystkim nowe ujęcie przestępstwa skarbowego. O ile poprzednia ustawa do grupy przestępstw skarbowych zaliczała występki i wykroczenia skarbowe, to aktualna przyjmuje — w ślad za prawem karnym powszechnym — odrębność pojęciową przestępstw i wykroczeń skarbowych i określa mianem przestępstw tylko te czyny, które według dotychczasowych przepisów stanowiły występki skarbowe. Samo pojęcie „występku skarbowego" znika z ustawy, a pozostaje tylko określenie „przestępstwa skarbowego" jako jego synonim oraz „wykroczenia skarbowego" nie będącego przestępstwem.

Odrębne traktowanie wykroczeń skarbowych i wyłączenie ich z pojęcia przestępstw jest zgodne z całokształtem kodyfikacji [36] i odpowiada społecznemu odczuciu szkodliwości tych czynów [37]. W ujęciu nowej ustawy nie jest określany mianem przestępcy skarbowego np. podatnik, który nie zgłosił właściwemu organowi finansowemu przedmiotu opodatkowania, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza kwoty 1000 zł (art. 86 § 4). Podobnie nie jest przestępcą osoba, która bez zezwolenia wywozi za granicę polskie środki płatnicze o wartości do 1000 zł lub wbrew warunkom zezwolenia kwoty takie wydatkuje poza granicami kraju (art. 52 § 3 i art. 53 § 2).

Wzrastający ruch turystyczny wymaga odmiennego potraktowania sprawców drobnych czynów o małej szkodliwości społecznej; stosowanie do nich miana przestępcy budzi sprzeciw opinii społecznej. To samo dotyczy i wykroczeń podatkowych. W przykładach poprzednio podanych decydującym kryte-

[33] Ustawa z 1 VII 1958 r. o rozliczeniach pieniężnych jednostek gospodarki uspołecznionej (Dz. U. nr 44, poz. 215) przewiduje w art. 11 pkt 1 za naruszenie przepisów o obrocie bezgotówkowym sankcje w postaci kary grzywny do 3000 zł.

[34] Ustawa karna skarbowa z 26 X 1971 r., Dz. U. nr 28, poz. 260.

[35] *Projekt kodeksu karnego, Uzasadnienie*, Warszawa 1968, s. 92.

[36] Według art. 5 k.k. przestępstwo może być zbrodnią albo występkiem, odpowiedzialność za wykroczenia reguluje kodeks wykroczeń.

[37] Na te założenia projektu u.k.s. zwrócił uwagę w swym wystąpieniu sejmowym minister finansów J. Trendota — por. Sprawozdanie stenograficzne z posiedzenia Sejmu PRL z 30 VI 1970 r., s. 10.

rium odróżnienia przestępstwa skarbowego od wykroczenia jest wysokość kwoty lub wartość przedmiotu. Podstawą rozróżnienia może być również rodzaj winy (umyślna lub nieumyślna) po stronie sprawcy czynu karalnego (por. np. art. 61 § 1 i 2 u.k.s).

Depenalizacji i rozwarstwieniu przestępstw służy również potraktowanie niektórych czynów o mniejszej szkodliwości społecznej, będących dotychczas występkami, jako wykroczeń.[38] Od strony przedmiotowej kryterium rozróżnienia jest tu najczęściej wartość przedmiotu przestępstwa, narażonego na uszczuplenie podatku (np. w art. 86 § 4 ustawy) czy uszczuplonej należności na rzecz Skarbu Państwa (np. art. 109 § 3 ustawy). Przejawem dążenia do ujednolicenia podstawowych założeń nowej kodyfikacji prawa karnego jest również wprowadzenie do nowej ustawy karnej skarbowej materialnej definicji przestępstwa i wykroczenia skarbowego. Zgodnie z ustawą przestępstwem skarbowym jest czyn społecznie niebezpieczny, zabroniony przez tę ustawę pod groźbą kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności lub grzywny (art. 1), wykroczeniem zaś czyn również społecznie niebezpieczny, zabroniony przez tę ustawę, ale tylko pod groźbą kary pieniężnej (art. 35). Należy dodać, że takie określenie przestępstwa i wykroczenia skarbowego zostało wprowadzone do ustawy dzięki poprawkom komisji sejmowych w ostatnim okresie prac nad projektem ustawy.[39] Początkowo określenie przestępstw i wykroczeń skarbowych miało charakter formalny i nie uwypuklało ich materialnej istoty jako czynów społecznie niebezpiecznych.[40] Takie pierwotnie formalne ujęcie przestępstwa (i wykroczenia) skarbowego w projekcie nie oznaczało wprawdzie rezygnacji z uwzględniania materialnych jego elementów. Dokonywało się to jednak pośrednio poprzez odesłanie w tym zakresie do kodeksu karnego, stojącego na stanowisku, że tylko popełnienie czynu społecznie niebezpiecznego, a jednocześnie zabronionego przez ustawę, stanowi podstawę odpowiedzialności sprawcy.[41] Dobrze jednak stało się, że materialne określenie przestępstwa (i wykroczenia) skarbowego znalazło się w samym tekście ustawy karnej skarbowej. Jest ono wprawdzie werbalnym odpowiednikiem określenia czynu przestępnego w kodeksie karnym, ma jednak nieco odmienną treść na gruncie prawa karnego skarbowego. „Społeczne niebezpieczeństwo czynu" z definicji przestępstwa powszechnego nie jest tożsame ze społecznym niebezpieczeństwem czynu objętego ustawą karną skarbową. Na gruncie ustawodawstwa karnego skarbowego „społeczne niebezpieczeństwo" ma nieco inny, węższy zakres.

2. Jak wiadomo, na pojęcie „społecznego niebezpieczeństwa" składają się kumulatywnie dwa elementy:

---

[38] Por. przykładowo art. 45 § 2 u.k.s. z r. 1960 i odpowiadający mu art. 47 § 4 nowej ustawy.

[39] Por. przemówienie S. Tomaszewskiego — sprawozdawcy projektu u.k.s. wygłoszone na posiedzeniu Sejmu 26 X 1971 r. — sprawozdanie stenograficzne z posiedzenia Sejmu PRL z 25 i 26 X 1971 r., s. 107.

[40] Art. 1 projektu u.k.s. przedstawionego Sejmowi 20 VI 1970 r. stanowił, że „przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez niniejszą ustawę pod groźbą kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności lub grzywny", zaś art. 35 tegoż projektu określał, że „wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez niniejszą ustawę pod groźbą kary pieniężnej". Por. uzasadnienie do projektu u.k.s., s. 5.

[41] Określenie z art. 1 i 35 projektu u.k.s. należy analizować w powiązaniu z art. 1 i 26 k.k., które daje materialną definicję przestępstwa, a które zostały recypowane do projektu u.k.s. poprzez jego art. 2.

1) przedmiotowy, określany jako społeczna szkodliwość, a ściśle związany z przedmiotem ochrony, z jego naruszeniem lub zagrożeniem;

2) podmiotowy, w postaci okoliczności kierujących postępowaniem sprawcy, a związanych z procesami psychicznymi, chodzi tu m.in. o motywy i pobudki popełnienia czynu, rodzaj i stopień winy.[42]

Strona podmiotowa społecznego niebezpieczeństwa na gruncie ustawy karnej skarbowej nie odbiega w zasadzie od ujęcia tego zagadnienia w prawie karnym powszechnym. I tu i tam decydują zamiar, motywy, a nawet pobudki popełnienia czynu i dlatego też kwestia ta nie wymaga bliższych rozważań, tym bardziej że została obszernie omówiona w orzecznictwie i w doktrynie.

Pewnej uwagi wymaga natomiast przedmiotowa strona społecznego niebezpieczeństwa w postaci szkodliwości społecznej czynu. Co oznacza, z czym należy wiązać tę szkodliwość na gruncie ustawodawstwa karnego skarbowego? Wydaje się, iż najogólniej rzecz ujmując, czyn szkodliwy społecznie na gruncie prawa karnego skarbowego to taki, który narusza przedmiot ochrony tego prawa w postaci interesu finansowego państwa.[43] Ustawowe uznanie pewnych czynów za przestępstwa skarbowe wynika z faktu istnienia nakazów i zakazów prawa finansowego — nakazów i zakazów w istocie o charakterze administracyjnym. Dopiero niezastosowanie się do administracyjnie ustalonych obowiązków może stanowić przestępstwo skarbowe. Przepisy administracyjne w dziedzinie finansowej dotyczą oczywiście interesów państwa. Ich nieposzanowanie jest zatem naruszeniem jego finansowego interesu.[44]

Dla sprecyzowania pojęcia interesu finansowego państwa na gruncie ustawodawstwa karnego skarbowego należy podkreślić, że nie każde naruszenie przepisów prawa finansowego, nawet powodujące uszczerbek interesu finansowego państwa, traktowane jest jako przestępstwo skarbowe. Za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków wynikających z przepisów prawa finansowego grożą przede wszystkim sankcje finansowe. Wśród sankcji tych można wyróżnić[45]: podwyżki stawek podatkowych, opodatkowanie na mniej korzystnych warunkach (np. wyłączenie ryczałtu), kary porządkowe i umowne, odsetki za zwłokę, sankcje bankowe. Czyny zagrożone takimi sankcjami nie zawsze są traktowane jako przestępstwa skarbowe, choć niewątpliwie zagrażają finansowemu interesowi państwa. W doktrynie reprezentowany jest słuszny pogląd, iż czyny zagrożone sankcjami finansowymi lub nawet nie zagrożone nimi traktowane są w kodyfikacjach prawa karnego skarbowego dopiero wówczas jako przestępstwa skarbowe, jeśli naruszają równocześnie leżącą u podstaw stosunku obywatela do władzy finansowej zasadę zgodnej z

[42] Por. J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski: *Kodeks karny, Komentarz*, Warszawa 1971, uwagi do art. 1 k.k. w opracowaniu K. Mioduskiego, s. 10—13.

[43] Na konieczność powiązania niebezpieczeństwa społecznego czynu na gruncie u.k.s. z interesem finansowym państwa wskazywali m. in. Bafia i inni: *Komentarz do ustawy karnej skarbowej...*, r. 1965, s. 11: uwaga 6 do art. 2; Koch: *Ustawa...*, s. 786; B. Koch: *Projekt ustawy karnej skarbowej*, „Problemy Praworządności" 1971, nr 2, s. 6.

[44] Niewątpliwie już w formalnej niezgodności czynu z normami prawa finansowego, z jego nakazem lub zakazem tkwi element zagrożenia interesów finansowych państwa, choć w konkretnym wypadku takiego zagrożenia może nie być, a tym samym nie będzie i szkodliwości społecznej.

[45] Por. Klasyfikację sankcji finansowych podaną przez Bieniek-Kosikowską, Kosikowskiego: *op. cit.*, s. 1591—1593.

prawdą deklaracyjności lub gdy polegają na działalności sprzecznej z zakazem ustawowym.[46]

W świetle powyższych uwag niewątpliwe jest, że interes finansowy w ustawie karnej skarbowej ma swój specyficzny, węższy zakres niż analogiczne określenie używane w materialnych przepisach różnych działów prawa finansowego.

Można zatem przyjąć, że naruszenie interesu finansowego państwa w ustawie karnej skarbowej oznacza:

1) uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie dochodów państwa, ewentualnie spowodowanie nieuzasadnionych wydatków z budżetu lub narażenie na takie wydatki (tak jest w wypadku przestępstw i wykroczeń podatkowych, w zakresie opłat i częściowo ceł, a także niektórych rozliczeń jednostek gospodarki uspołecznionej z budżetem);

2) naruszenie ustalonego trybu obrotu niektórymi wartościami (przestępstwa i wykroczenia dewizowe, w zakresie ceł oraz obrotu towarowego z zagranicą);

3) naruszenie wyłączności (monopolu) państwa w określonych dziedzinach (przestępstwa i wykroczenia dewizowe, w zakresie loterii, częściowo w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą);

4) naruszenie zasad rozliczeń jednostek gospodarki uspołecznionej z budżetem (przestępstwa i wykroczenia w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie podatków i rozliczeń z budżetem państwa).

Ochrona interesu finansowego państwa przed uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie jego dochodów to tradycyjna, pierwotna domena prawa karnego skarbowego, określana w doktrynie jako ochrona f i s k a l n e g o interesu państwa. W miarę rozszerzania się zakresu prawa karnego skarbowego zaczęło ono obejmować coraz to nowe dziedziny gospodarki finansowej państwa, aby wreszcie udzielić ochrony rozliczeniom — przynajmniej pewnej ich części — dokonywanym wewnątrz sektora uspołecznionego. Ten dział prawa karnego skarbowego wykracza już zdecydowanie poza tradycyjny, fiskalny jego charakter, ale w pełni mieści się w pojęciu f i n a n s o w e g o interesu państwa. Warto dodać, że prawo karne skarbowe chroni obecnie także prawidłowość niektórych wydatków budżetowych na rzecz innych podmiotów. Dotyczy to jednak tylko wydatków na rzecz jednostek gospodarki uspołecznionej, nie odnosi się do innych wydatków.

Oczywiście, niecała gospodarka finansowa państwa znajduje ochronę karną w ustawie karnej skarbowej. Niektóre dziedziny tej gospodarki są chronione przez prawo karne powszechne. Przykładowo ochrona karnoprawna waluty znalazła się poza prawem karnym skarbowym. Fałszowanie pieniędzy oraz puszczanie w obieg falsyfikatów jest przestępstwem objętym przez prawo karne powszechne (art. 227 k.k.), bardzo surowo zresztą karanym.[47]

Jednocześnie nawet te dziedziny gospodarki finansowej, które są objęte przez u.k.s. doznają również — jak była już o tym mowa — ochrony w postaci różnych sankcji finansowych już nie o karnym charakterze. Jeżeli na przykład podatnik prowadzi nierzetelnie księgi handlowe czy podatkowe, to oprócz odpowiedzialności karnej skarbowej (art. 89 u.k.s.) podlega sankcjom w zakresie

---

[46] K o c h : *Ustawa...*, s. 787.

[47] Rozdział XXXI (art. 227—232) k.k. dotyczy fałszowania pieniędzy, papierów wartościowych, znaków urzędowych i narzędzi pomiarowych; wszystkie te przestępstwa godzą w finansowy interes państwa.

wymiaru podatku przez opodatkowanie w oparciu o znamiona zewnętrzne z pominięciem zakwestionowanych ksiąg.[48]

Są wreszcie naruszenia przepisów prawa finansowego, które nie przybierają na gruncie obowiązującego stanu prawnego postaci przestępstwa (wykroczenia) ani skarbowego, ani powszechnego. Takim naruszeniem jest na przykład przekroczenie przepisów w zakresie wpisu przedsiębiorstw do rejestru.[49] Pociągają one za sobą tylko sankcje finansowe — w tym wypadku może to być odmowa otwarcia rachunku w banku.

3. Rozszerzenie się zakresu prawa karnego skarbowego i przestępstw skarbowych wymaga rozważenia, w jakim zakresie przestępstwa skarbowe pokrywają się z pojęciem przestępstw gospodarczych.

Zagadnienie przestępczości gospodarczej stało się przedmiotem szczególnego zainteresowania doktryny po wejściu w życie ustawy: styczniowej z r. 1958 i czerwcowej z r. 1959 o ochronie mienia społecznego[50], zastąpionych następnie odpowiednimi przepisami nowego kodeksu karnego[51]. Przedmiotem rozważań stało się również w tym czasie pojęcie i klasyfikacja przestępstw gospodarczych.[52] Różne teoretyczne próby określenia przestępstwa gospodarczego dowiodły, że nie ma w tym zakresie jednolitych poglądów. Najczęściej wyróżnia się sześć grup przestępstw gospodarczych[53]: 1) zamachy godzące w podstawy ustroju gospodarczego, 2) przestępstwa przeciw własności społecznej, 3) przestępstwa typu pracowniczego, 4) przestępstwa dokonywane w produkcji i handlu, 5) przestępstwa przeciw niektórym interesom gospodarczym, 6) przestępstwa finansowo-dewizowe i celne.

W tej klasyfikacji wśród przestępstw gospodarczych określonych w punkcie 6) znalazła się większość przestępstw skarbowych, takich jak: dewizowe,

[48] Zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami o podatku obrotowym — dekret z 26 X 1950 r. (Dz. U. nr 49, poz. 449 z późniejszymi zmianami) — podatnik podlegał niejako podwójnym sankcjom finansowym: wymierzano mu podatek w oparciu o tzw. znamiona zewnętrzne, a ponadto podwyższono stawki podatku o 50% (art. 5 dekretu). Zgodnie z nową ustawą o podatku obrotowym — ustawa z 16 XII 1972 r. (Dz. U. nr 53, poz. 338) nie podwyższa się dodatkowo stawek podatkowych, poprzestając na obliczeniu podatku w oparciu o znamiona zewnętrzne.

[49] U.k.s. z r. 1960 (art. 112) uznawała czyn polegający na niezgłoszeniu wbrew przepisom o rejestrze przedsiębiorstw państwowych wpisu do rejestru albo wpisu zmian lub uzupełnień za wykroczenia skarbowe; u.k.s. z r. 1971 pominęła w katalogu przestępstw (i wykroczeń) ten stan faktyczny. W motywach ustawodawczych wskazano, iż tego rodzaju naruszenia przepisów mogą być zwalczane inną drogą, właśnie w postaci pozakarnych sankcji finansowych — por. *Uzasadnienie do projektu u.k.s.*, s. 3.

[50] Ustawa z 21 I 1958 r. o wzmożeniu ochrony mienia społecznego przed szkodami wynikającymi z przestępstwa (Dz. U. nr 4, poz. 11), ustawa z 18 V 1959 r. o odpowiedzialności karnej za przestępstwa przeciw własności społecznej (Dz. U. nr 36, poz. 228).

[51] Rozdz. XXX — art. 217—226 k.k.; art. 127 i 134 k.k. z rozdz. XIX oraz art. 199, 200, 201, 202 k.k. z rozdz. XXIX.

[52] Por. T. Cyprian: *Przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 1960, tegoż autora: *Problemy kodyfikacyjne przestępstw gospodarczych*, „Państwo i Prawo" 1958, nr 11; *Próba określenia przestępstwa gospodarczego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1958, nr 3; *Dotychczasowa kodyfikacja przestępstw gospodarczych*, „Nowe Prawo" 1958, nr 1; *W przededniu kodyfikacji przestępstw gospodarczych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1959, nr 2; *Problemy kodyfikacyjne przestępstw przeciw własności społecznej*, „Państwo i Prawo" 1960, nr 11; Cz. Gofroń: *O pojęciu i systematyce przestępstw gospodarczych*, „Państwo i Prawo" 1959, nr 7; L. Lernell: *Uwagi o pojęciu przestępczości gospodarczej*, „Państwo i Prawo" 1959, nr 11; J. Bafia, L. Hochberg: *Przestępstwa gospodarcze, Komentarz*, Warszawa 1960.

[53] Por. J. Bafia: *Przestępstwa gospodarcze (wybrane zagadnienia)*, Warszawa 1970, s. 56.

celne, podatkowe obok przestępstw pozaskarbowych, jak fałszowanie pieniędzy, papierów wartościowych i znaków.

Dodać należy, że teoretyczne, pozakodeksowe określanie przestępstw gospodarczych i wskazywanie ich zakresu wywodzi się ze skutków ekonomicznych, jakie tego rodzaju przestępstwa przynoszą (lub mogą przynieść) gospodarce państwa. Takie ujęcie przestępstw gospodarczych nie pokrywa się z kodeksowym ich rozumieniem. Zgodnie z nowym kodeksem karnym grupa przestępstw gospodarczych, określona w rozdziale XXX k.k. ma znacznie węższy zakres. Odnosi się do wyodrębnionych w doktrynie przestępstw typu pracowniczego, przestępstw dokonywanych w produkcji i handlu oraz przestępstw przeciw niektórym interesom gospodarczym. Nie obejmuje zaś ani zamachów na podstawy ustroju gospodarczego, ani przestępstw przeciw własności społecznej, ani grupy przestępstw finansowo-dewizowych i celnych.

Przy kodeksowym rozumieniu przestępstw gospodarczych ich stosunek do przestępstw skarbowych nie stanowi problemu; obie te grupy przestępstw wykluczają się wzajemnie. Przyjęta przez kodeks karny konstrukcja przestępstw gospodarczych nie usuwa jednak wątpliwości teoretycznych wynikających z porównania przestępstw gospodarczych — w ich sensie ekonomicznym, a nie kodeksowym — z przestępstwami skarbowymi.

W bardzo ogólnym, szerokim, ekonomicznym ujęciu przestępstw gospodarczych można niewątpliwie umieścić i przestępstwa skarbowe.[54] Wspólny bowiem dla nich jest ogólny przedmiot ochrony w postaci socjalistycznego systemu gospodarowania. Wskazać należy, że każde naruszenie przepisów prawa finansowego — nawet jeżeli nie zostało uznane za przestępstwo skarbowe — godzi w ten socjalistyczny system gospodarowania, ale nie wszystkie przestępstwa gospodarcze polegają na naruszeniu norm prawnofinansowych, choć mogą przynosić poważny uszczerbek dla finansów państwa (np. zabór mienia społecznego).[55]

Nadmierne rozszerzanie pojęcia przestępstw gospodarczych nie jest jednak celowe. W okresie prac kodyfikacyjnych nad nowym ustawodawstwem karnym wskazywano na takie niebezpieczeństwo, podkreślając, że „[...] należy unikać tendencji do ujęcia w kodyfikacji o przestępstwach gospodarczych wszystkiego, co wymaga represji karnej, a ma jakikolwiek związek z życiem gospodarczym." [56]

W węższym, ściślejszym — choć również doktrynalnym, a nie kodeksowym — znaczeniu przestępstwa gospodarcze nie obejmują przestępstw skarbowych. Cechą charakterystyczną przestępstw gospodarczych jest bowiem ich pospolity charakter (np. kradzież materiału z uspołecznionego zakładu pracy, czy fałszowanie pieniędzy), czego nie można powiedzieć o przestępstwach skarbowych, których istnienie opiera się o zakaz czy nakaz w gruncie rzeczy administracyjny (np. przestępstwa w zakresie rozliczeń jednostek gospodarki uspołecznionej z budżetem, przestępstwa celne). Ta różnica co do charakteru przestępstw gospodarczych w porównaniu ze skarbowymi powoduje również odmienność sankcji stosowanych przy przestępstwach skarbowych, a opierających się głównie na dolegliwościach majątkowych.

W sensie prawno-ekonomicznym przestępstwa gospodarcze od skarbowych różni również to, że o ile przestępstwa gospodarcze skierowane przeciw włas-

[54] Oczywiście nie dotyczy to przestępstw skarbowych mających charakter porządkowy.
[55] Por. Bieniek-Kosikowska, Kosikowski: *op. cit.*, s. 1594—1595.
[56] Cyprian: *Dotychczasowa kodyfikacja...*, s. 38.

ności społecznej stanowią zamach na własność społeczną już istniejącą, to przy przestępstwach skarbowych można raczej mówić o naruszeniu (zagrożeniu) przyszłej własności społecznej. Nie jest zamachem na własność społeczną w ścisłym tego słowa znaczeniu, np. przestępstwo polegające na uszczupleniu podatku przez złożenie niezgodnej z prawdą deklaracji podatkowej. Uszczuplony w ten sposób podatek nie stał się bowiem jeszcze własnością społeczną, nie wpłynął do Skarbu Państwa, choć uszczuplił jego dochody. Podobna sytuacja zachodzi w wypadku nieuiszczenia opłat czy cła za przewożone towary.

4. Na marginesie rozważań o wzajemnym stosunku przestępstw gospodarczych do skarbowych omówienia wymaga jeszcze charakter aferowych przestępstw dewizowych i celnych. Przestępstwa te określone zostały w art. 135 k.k. Umieszczenie aferowych przestępstw celno-dewizowych w kodeksie karnym, a nie w ustawie karnej skarbowej może budzić wątpliwości, czy nie przesądza to o zmianie ich charakteru z przestępstw skarbowych na przestępstwa prawa karnego powszechnego, a raczej czy o takiej zmianie nie przesądza strona ilościowa tych przestępstw, wyrażająca się w aferowej postaci czynu?

Aferowe przestępstwa dewizowe i celne zostały potraktowane jako przestępstwa przeciwko podstawowym interesom politycznym i gospodarczym PRL i zamieszczone w rozdziale XIX łącznie ze zdradą ojczyzny, szpiegostwem, sabotażem, aferami gospodarczymi i innymi równie ciężkimi czynami. W art. 135 k.k. chodzi — co wyraźnie podkreśla uzasadnienie do projektu kodeksu karnego — o najcięższe przestępstwa dewizowe i przemytnicze, które wyrządzając wielkie szkody podstawowym interesom gospodarczym PRL nie powinny znajdować się poza kodeksem karnym. Przepis ten stanowi uzupełnienie ustawy karnej skarbowej, która zachowuje moc w odniesieniu do wszelkich przestępstw dewizowych i celnych z „wyłączeniem tylko tych czynów, które ze względu na wielkie rozmiary transakcji dewizowych lub przemytu na wielką skalę szczególnie mocno godzą w interesy gospodarcze PRL."[57] Nadanie takim aferom rangi przestępstw w najcięższej ich postaci zbrodni — wynika właśnie z ich „ilościowego" natężenia. Przepis używa wprawdzie pojęć ocennych, takich jak „wielkie ilości", „wielka szkoda", „wielkie rozmiary", których zakres powinien być skonkretyzowany przez orzecznictwo. Nawet jednak i w tym wypadku nie wykluczy się całkowicie ocennego charakteru tych określeń. Przykładowo, definiując pojęcie „wielkiej szkody" należy mieć na względzie wszystkie te elementy, które decydują o społecznym niebezpieczeństwie nielegalnego obrotu dewizowego i celnego, a więc i elementy o charakterze podmiotowymi przedmiotowym. Dodać należy, że nie jest istotne, czy rzeczywiście wskutek zachowania sprawcy taka szkoda została wyrządzona. Dyspozycja art. 135 § 1 i 2 k.k. używa bowiem zwrotu „narażając", co wskazuje, że dla bytu przestępstwa wystarczy tylko możliwość wystąpienia ujemnych skutków w gospodarce państwa, możliwość powstania szkody.[58]

Przyjmując, że przestępstwa z art. 135 k.k. mają charakter przestępstw prawa karnego powszechnego, podkreślić należy, iż właśnie strona ilościowa (postać aferowa) przestępstwa celno-dewizowego decyduje o jego zmianie

[57] *Projekt kodeksu karnego, Uzasadnienie*, s. 130; Por. także Bafia, Mioduski, Siewierski: *op. cit.*, s. 310; uwaga 1 do art. 135 k.k. opracowana przez K. Mioduskiego.
[58] Bafia, Mioduski, Siewierski: *op. cit.*, ss. 311 i 313: tezy 9, 10, 11, 22.

jakościowej z przestępstwa skarbowego na przestępstwo prawa powszechnego. Dlatego też konsekwentnie odpowiedzialność za takie przestępstwa reguluje kodeks karny, a nie ustawa karna skarbowa. Nie dlatego afery celno-dewizowe są przestępstwami prawa karnego powszechnego, że są ujęte w kodeksie karnym, ale dlatego są objęte tym kodeksem, że są przestępstwami prawa powszechnego.

5. Podsumowując powyższe rozważania w zakresie wzajemnego stosunku przestępstw skarbowych i gospodarczych wypada jeszcze raz podkreślić, iż traktując w teorii przestępstwa gospodarcze bardzo szeroko obejmują one również i przestępstwa skarbowe (jako jedną z grup). Jedne i drugie bowiem godzą w system ekonomiczny państwa, wyrządzają w jakimś stopniu szkodę gospodarce narodowej. W węższym, ale również doktrynalnym znaczeniu mówiąc o przestępstwach gospodarczych mamy na myśli przestępstwa prawa karnego powszechnego. Nie są zaś takimi przestępstwa skarbowe. Nie powstaje zaś problem wzajemnego stosunku przestępstw skarbowych i gospodarczych w kodeksowym rozumieniu przestępstw gospodarczych. Z punktu widzenia kodeksu karnego obie te grupy przestępstw wykluczają się wzajemnie.

UWAGI KOŃCOWE

1. Przeprowadzone rozważania na temat pojęcia przestępstwa skarbowego w ustawodawstwie karnym skarbowym PRL wskazują niewątpliwie na dwa zjawiska: a) na stopniowe rozszerzanie się zakresu prawa karnego skarbowego, a tym samym i zakresu pojęcia przestępstwa skarbowego w tym prawie; b) na fakt, iż pomimo tej tendencji pozostaje pewna dość znaczna sfera naruszeń zasad prawidłowej gospodarki finansowej nie objętych prawem karnym skarbowym, choć zagrożonych sankcjami karnymi w innych ustawach. We wszystkich tych aktach prawnych sankcje karne grożą za naruszenie określonych w prawie finansowym zasad prawidłowej gospodarki finansowej, wspólny jest więc dla nich przedmiot ochrony w postaci interesu finansowego państwa. Można więc zaryzykować twierdzenie, że przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi w gruncie rzeczy są nie tylko czyny objęte ustawą karną skarbową, ale i innymi ustawami.

Należy zresztą wspomnieć, że jeszcze w czasie obowiązywania ustawy karnej skarbowej z r. 1960 wyłonił się teoretyczny problem — aktualny także i w obecnym stanie prawnym, czy słuszne jest używanie określenia „przestępstwo skarbowe", czy zakres tego pojęcia pokrywa się z rzeczywistą jego treścią i czy nie należałoby zastąpić go nowym terminem „przestępstwo finansowe". Problem ten był zresztą konsekwencją rozważań na temat charakteru prawa karnego skarbowego i ewentualnego zastąpienia tego określenia „prawem karnym finansowym". Postulując wprowadzenie tego terminu podkreślano, że byłby on bardziej adekwatny do treści, które ma oznaczać.[59] Uznając słuszność argumentów przemawiających za wprowadzeniem nazwy prawo karne finansowe, należy przyjąć, że *de lege ferenda* uzasadnione byłoby wprowadzenie określenia „przestępstwo finansowe" na miejsce pojęcia „przestępstwa skarbowego", gdyż zakres tego pojęcia już teraz znacznie wykracza poza tradycyjne znaczenie przymiotnika „skarbowy", a tendencje rozwojowe prawa karnego skarbowego wskazują na dalsze jego rozszerzanie.

[59] Por. Bieniek-Kosikowska, Kosikowski: op. cit., ss. 1590—1591.

Wydaje się, że nawet w oparciu o aktualny stan prawny można sformułować ogólniejsze pojęcie przestępstwa skarbowego, a raczej finansowego. Tak więc czyn społecznie niebezpieczny, naruszający normy prawa finansowego, zagrożony przez ustawę[60] karą zasadniczą pozbawienia wolności, ograniczenia wolności lub grzywny jest przestępstwem finansowym, a zagrożony karą pieniężną — wykroczenim finansowym.

Takie określenie przestępstwa finansowego na gruncie obecnego stanu prawnego nie pokrywa się z pojęciem przestępstwa skarbowego w rozumieniu ustawy karnej skarbowej. Ustawowe określenie przestępstwa skarbowego jest węższe, w tym ujęciu jest ono jednym z rodzajów przestępstw finansowych.

W procesie dalszego rozwoju i porządkowania prawa karnego skarbowego wskazane byłoby rozszerzenie jego zakresu na dotychczas nie objęte ustawą karną skarbową naruszenia zasad prawidłowej gospodarki finansowej (np. dotyczące obrotu bezgotówkowego). Wówczas prawo karne skarbowe stanowiłoby karną ochronę wszystkich w zasadzie działów prawa finansowego, które takiej ochrony wymagają. W tej sytuacji uzasadnione byłoby wprowadzenie nazwy prawo karne finansowe, choć oczywiście zmiana ta nie miałaby znaczenia merytorycznego. Konsekwencją takiej zmiany byłoby zastąpienie pojęcia przestępstwo skarbowe nowym terminem przestępstwo finansowe. Proponowana — w oparciu o aktualny stan prawny — definicja przestępstwa skarbowego w ogólniejszym znaczeniu mogłaby być w pełni aktualna i dla przestępstwa finansowego z zaznaczeniem, że chodziłoby o czyny zagrożone karami zasadniczymi w ustawie karnej finansowej. Należy jednocześnie podkreślić, że ustawa ta byłaby w zasadzie jedyną ustawą zawierającą sankcje karne za naruszenie zasad prawidłowej gospodarki finansowej. Zniknęłyby więc zagrożenia za naruszenie takich zasad przewidziane aktualnie w innych ustawach.

РЕЗЮМЕ

Настоящая статья посвящена уточнению объема и содержания понятия фискального преступления и нарушения в очередных польских уголовных фискальных законах, вышедших после II мировой войны (1947, 1960, 1971). В следующей части предпринята попытка теоретического определения фискального (финансового) преступления на основе предмета охраны уголовного фискального права, представленного в абстрактной категории, независимо от актуального правового состояния и объема уголовного фискального закона.

Наблюдается постоянная тенденция к расширению обьема уголовного фискального права и охватывания им до сих пор не охваченных, новых областей финансового хозяйства государства. Одновременно происходит процесс уменьшения объема уголовной охраны финансового хозяйства в детальных правовых актах. Автор статьи выдвигает следующий тезис: фискальным, а точнее финансовым преступлением или нарушением является общественно опасное деяние, нарушающее принципы правильного финансового хозяйства, находящееся под угрозой наказания, предусмотренного

[60] Nie tylko ustawę karną skarbową.

законом; причем, находящееся под угрозой как наказаний, предусмотренных уголовным фискальным законом, так и детальными законами. Следует ожидать, что дальнейшее развитие уголовного фискального права, конечным пунктом которого будет охват охраной всего финансового хозяйства, приведет к тому, что финансовыми преступлениями и нарушениями будут считаться те общественно опасные деяния, которые нарушают принципы финансового хозяйства и которые будут находиться под угрозой основных наказаний, предусмотренных уголовным финансовым законом. Этот закон был бы единственным законом, содержащим уголовную санкцию за нарушение принципов правильного финансового хозяйства. Тогда бы не существовало имеющегося в настоящих правовых актах наказания за нарушение этих принципов.

RÉSUMÉ

Dans le travail on a précisé l'étendue et le contenu de la notion du délit et de l'infraction fiscale dans les lois fiscales pénales polonaises successives après la deuxième guerre mondiale (1947, 1960, 1971). On a présenté ensuite un essai de définition théorique du délit fiscal (financier) en se fondant sur l'objet de protection du droit fiscal pénal compris dans la catégorie abstraite, indépendamment de l'état juridique actuel et de l'étendue de la loi fiscale pénale.

On observe une tendance permanente à l'élargissement de l'étendue du droit fiscal pénal et à la reprise par ce droit des domaines de plus en plus nouveaux de l'économie financière de l'État. En même temps, on voit la diminution de l'étendue de la protection pénale de l'économie financière dans les actes juridiques particuliers. L'auteur postule la thèse qu'en réalité un délit ou une infraction fiscale, et plus précisément financière, est un acte dangereux du point du vue social, troublant les principes d'économie financière normale, étant passible d'une amende fondamentale prévue par la loi; cela concerne aussi bien les peines administrées selon la loi fiscale pénale que selon les lois détaillées. Il faut espérer que, dans la suite du développement futur du droit pénal fiscal, lorsqu'il aura pris sous sa protection l'économie financière entière, les délits financiers (et les infractions) ce seront ces actes socialement dangereux et troublant les principes d'économie financière, pour lesquels on va prévoir les peines fondamentales dans la loi financière pénale. Cette loi serait unique loi qui contienne les sanctions pour le trouble des principes d'économie financière normale. Il n'y aurait pas de menaces actuellement prévues dans les actes juridiques pour le trouble de tels principes.